

Verslag van de 56^e Fiscale Conferentie NOB/BD ‘Goed Koopmansgebruik’

WFR 2024/152

Verslag van de 56^e Fiscale Conferentie NOB/BD ‘Goed Koopmansgebruik’, gehouden op 6 en 7 maart 2024 in Hotel Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.

1. Inleiding

Op 6 en 7 maart 2024 vond in Hotel Ernst Sillem Hoeve de 56^e Fiscale Conferentie NOB/BD plaats met als onderwerp goed koopmansgebruik (hierna: gkg). De Fiscale Conferentie is een initiatief van het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB). Gedurende twee dagen gingen negen NOB-leden en tien medewerkers van de Belastingdienst en het ministerie van Financiën met elkaar in discussie over het verleden, het heden en de toekomst van gkg.³ Meussen⁴ leidde als dagvoorzitter de conferentie. Hierna doen wij beknopt verslag van de meest relevante en inhoudelijke discussiepunten van de conferentie.

2. Analyse jurisprudentie Hoge Raad

De presentatie van Lubbers⁵ staat in het teken van gkg en de jurisprudentie van de Hoge Raad (hierna: HR). De eerste sporen van gkg zijn te vinden in de Wet van 1893 op de belasting van bedrijfs- en andere inkomsten. In art. 10 Wet op de inkomstenbelasting 1914 is gkg voor het eerst wettelijk vastgelegd. Het valt Lubbers op dat de HR op enig moment een *switch* heeft gemaakt in de benaderingswijze van gkg. Waar voorheen werd aangesloten bij ‘handelsgebruiken’, kantelt de HR rond de jaren ‘40 van de vorige eeuw en gaat hij het begrip zelf invullen.

Lubbers vraagt de deelnemers of er kritiekpunten zijn op de wijze waarop gkg is ingevuld door de HR. Belangrijke gkg-arresten zijn tot stand gekomen in de jaren ‘50 en ‘60 van de vorige eeuw, terwijl de HR destijds met name bestond uit niet-fiscalisten. Volgens de deelnemers is het lastig een vaste lijn in de jurisprudentie te ontdekken, bijvoorbeeld met betrekking tot de rangorde van gkg-beginselen. De deelnemers vragen zich af of de HR meer alge-

mene richtlijnen zou kunnen geven op het gebied van gkg om rechtsonzekerheid te beperken voor bijvoorbeeld evident naastliggende gevallen. Anderzijds ligt het voor de hand dat de HR slechts een oordeel vormt over de geschilpunten in een voorliggende zaak, terwijl nieuwe rechtszaken voor aanpalende issues dan op de loer liggen.

Vervolgens bespreekt Lubbers hoe rechtsregels op het gebied van gkg tot stand komen. De HR kan bijvoorbeeld voortbouwen op oordelen van de feitenrechter en vanuit die basis nieuwe rechtsregels formuleren. In sommige gevallen gaat de HR ‘om’ en komt hij terug van een eerdere koers, zoals recent in het *Pensioen*-arrest.⁶ Daarnaast behandelt Lubbers de inspiratiebronnen van de HR. Hoewel de HR in oudere jurisprudentie inspiratie lijkt te hebben gehaald uit het Duitse recht, verwijst de HR in *BNB* 1957/208⁷ specifiek naar de ‘bedrijfseconomie’ als inspiratiebron voor gkg.

Tot slot brengt Lubbers een aantal discussiepunten in. Hij vraagt de deelnemers welke gkg-regel zou moeten wijzigen. Een deel van de deelnemers betoogt dat er geen ruimte meer is voor het eenvoudbeginsel. Verder betwijfelt men of het begrip ‘bedrijfswaarde’ hanteerbaar is in de praktijk, meer specifiek bij het vaststellen van de indirecte opbrengstwaarde. Een ander discussiepunt dat Lubbers opbrengt, is of de vrijheid van de ondernemer binnen gkg zou moeten worden beperkt. In dit kader wordt als nadeel genoemd dat in de aangifte niet te zien is welk waarderingstelsel wordt toegepast, waardoor het onduidelijk is of er een stelselwijziging heeft plaatsgevonden. In het verleden was dit bijvoorbeeld wel gebruikelijk.

3. Afwaardering van activa op lagere bedrijfswaarde

Van Gijlswijk⁸ start zijn inleiding met de herkomst van het begrip ‘bedrijfswaarde’. Het begrip ‘bedrijfswaarde’ kent zijn oorsprong in het Duitse begrip ‘Teilwert’. In Duitsland wordt dit begrip nog steeds gebruikt. Inmiddels heeft de Nederlandse HR autonoom invulling gegeven aan het Nederlandse begrip ‘bedrijfswaarde’. De bedrijfswaarde kan op grond van jurisprudentie⁹ van de HR worden opgevat als de hoogste van de directe en indirecte opbrengstwaarde.

1 Anouk van Dinter is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.

2 Duco ter Steege is werkzaam bij de Belastingdienst als Tax Talent Trainee.

3 Tijdens de conferentie was de zogeheten *Chatham House Rule* van toepassing. Er werd deelgenomen op persoonlijke titel.

4 Prof. mr. G.T.K. Meussen is hoogleraar aan de Radboud Universiteit Nijmegen en verbonden aan BDO Tax & Legal.

5 Prof. dr. A.O. Lubbers is hoogleraar aan de Universiteit Leiden en verbonden aan Lubbers, Boer & Douma.

6 HR 23 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:265, V-N 2024/10.4, *BNB* 2024/42.

7 HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB* 1957/208.

8 Drs. M.J.A.M. Van Gijlswijk is verbonden aan het Tax Knowledge Center van KPMG Meijburg & Co.

9 HR 11 december 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8138, *BNB* 1987/187 en HR 7 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2981, *BNB* 1995/88.

Vervolgens wordt de vraag gesteld of duidelijk is wat er concreet met de directe of indirecte opbrengstwaarde wordt bedoeld. De deelnemers bespreken het in de praktijk veelvoorkomende toerekeningsprobleem bij het bepalen van de indirecte opbrengstwaarde. De toerekening van de ondernemingswaarde, en dan met name de meerwaarde (goodwill), aan een individueel bedrijfsmiddel kan namelijk problemen opleveren, omdat alle activa samen vaak meer waard zijn dan elk individueel activum. Volgens de deelnemers zou het wenselijk zijn dat de HR meer richtlijnen geeft, waardoor het toerekeningsprobleem kan worden verkleind. In dat verband wordt de volgende stelling van Doornebal besproken: *'Als er geen goodwill is, is de directe opbrengstwaarde gelijk of hoger dan de indirecte opbrengstwaarde. De bedrijfswaarde is dan de directe opbrengstwaarde.'*

In beginsel klinkt dit redelijk, maar onder de deelnemers wordt genoemd dat het begrip 'waarde' een abstracte grootheid is. Aangezien elke waarderingsdeskundige waarschijnlijk tot een andere waarde komt, blijft in de praktijk het probleem van de waardebepaling bestaan.

Tot slot bespreken de deelnemers een casus, waarbij de afschrijvingsbeperking in art. 3.30a Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde spelen. Er wordt pas toegekomen aan afwaardering naar lagere bedrijfswaarde, indien de bedrijfswaarde aanmerkelijk lager is dan de boekwaarde. De vraag is wat wordt verstaan onder het begrip 'boekwaarde' voor de toepassing van de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde. Is dat de boekwaarde met of zonder toepassing van art. 3.30a Wet IB 2001? Communis opinio was dat de boekwaarde inclusief toepassing van art. 3.30a Wet IB 2001 leidend is. Na afwaardering naar lagere bedrijfswaarde moet opwaardering verplicht plaatsvinden als de bedrijfswaarde is gestegen, maar niet hoger dan de waarde die bij reguliere afschrijving zou zijn bereikt.¹⁰ Deze jurisprudentie is geweest voor de invoering van art. 3.30a Wet IB 2001. De vraag is of na invoering van art. 3.30a Wet IB 2001 de jaarlijkse 'reguliere' afschrijving moet worden bepaald met of zonder inachtneming van art. 3.30a Wet IB 2001. De meeste deelnemers waren het erover eens dat wel rekening gehouden moet worden met de bodemwaarde van art. 3.30a Wet IB 2001. Een en ander kan praktisch ingewikkelde rekenexercities opleveren als de WOZ-waarde/bodemwaarde in de loop van de tijd is gemuteerd (gedaald en weer is gestegen).

¹⁰ HR 18 maart 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4933, BNB 1992/186.

4. Gkg en fiscale aspecten van verduurzaming

Coebergh¹¹ en Van der Heijden¹² staan stil bij verschillende fiscale aspecten van verduurzaming. Zowel internationaal als nationaal worden regels op het gebied van verduurzaming steeds belangrijker. Het is de vraag wat de fiscale gevolgen zijn voor ontvangsten en uitgaven in relatie tot verduurzaming, waarbij de 'fiscale kapstok' van gkg – bestaande uit de diverse beginselen – de basis vormt.

Het eerste thema betreft het onderscheid tussen onderhouds- en verbeteringsuitgaven. In dat kader bespreekt Van der Heijden de eerste stelling: *'Volgens vaste jurisprudentie gaat de HR sinds de jaren '50 van de vorige eeuw uit van een bouwkundig en installatietechnisch criterium. In het licht van de maatschappelijke opvattingen is dit criterium niet meer houdbaar. Ergo: de HR moet om.'* Een deel van de deelnemers vindt het huidige criterium lastig toepasbaar. Daartegenover vindt een deel van de deelnemers dat het huidige criterium nog steeds relevant is en dat waarschijnlijk zal blijven, tenzij de HR omgaat.

De inleiders vervolgen hun presentatie met het thema milieu-uitgaven. Zij behandelen de tweede stelling: *'Voor de vorming van een voorziening is cruciaal of milieuschade nog ongedaan gemaakt kan worden. Zo ja, dan zijn de kosten voor het 'ongedaan maken' toerekenbaar aan de bedrijfsuitoefening van het jaar van het schadeveroorzakende feit.'*¹³ De discussie onder de deelnemers spitst zich toe op de vraag in hoeverre een wettelijke verplichting om milieuschade ongedaan te maken een indicatie kan zijn voor het wel of niet vormen van een voorziening. Uit de behandelde jurisprudentie zijn hiervoor geen eenduidige richtlijnen af te leiden.

Van der Heijden bespreekt vervolgens het thema modernisering. Hij brengt de derde stelling in: *'De vervanging van een cv-ketel door een lucht-lucht warmtepomp is fiscale modernisering.'* De vraag wordt gesteld of dit soort (technische) vragen (in welke mate is sprake van modernisering) überhaupt door een rechter beantwoord zouden moeten worden. Desondanks wordt aangegeven dat dergelijke zaken in de praktijk regelmatig spelen. Het is dan de taak van de rechter om duidelijkheid te scheppen. Tegelijkertijd valt te betwisten of de huidige kaders van de HR hiervoor voldoende houvast bieden.

Coebergh sluit af met het thema subsidies. Zij behandelt de vierde stelling: *'De afboeking van een objectsubsidie op*

¹¹ Mr. dr. B.F.M. Coebergh is universitair docent aan de Radboud Universiteit Nijmegen en verbonden aan PwC.

¹² Dr. mr. J.M. van der Heijden RA is verbonden aan de Nyenrode Business Universiteit en tevens verbonden aan de Belastingdienst.

¹³ Zie HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4849, FED 1992/181 (Compost-arrest) en HR 11 april 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1004, BNB 2001/259 (Vuilstortplaats-arrest).

een bedrijfsmiddel is ook na BNB 2022/110 nog steeds een keuze.' Op basis van vaste jurisprudentie konden belastingplichtigen ervoor kiezen om een objectsubsidie af te boeken op de boekwaarde van het gesubsidieerde object of deze subsidie in het jaar van toekenning als winst in aanmerking te nemen. In BNB 2021/71¹⁴ en in BNB 2022/110¹⁵ heeft de HR het echter over het 'moeten' afboeken van een objectsubsidie. De deelnemers zijn het erover eens dat een verplichte afboeking van een objectsubsidie momenteel in beginsel de voorgeschreven weg is op basis van de meest recente jurisprudentie van de HR en dat daardoor ook de foutenleer van toepassing kan zijn.

5. Het tijdstip van winst- en verliesneming

Inleiders Schraa¹⁶ en Russo¹⁷ behandelen het tijdstip van fiscale winst- en verliesneming. Russo begint met een vergelijking tussen IFRS en gkg. IFRS kent het *Conceptual Framework*, waarin algemene uitgangspunten voor de financiële verslaggeving zijn opgenomen. Voor de fiscale winstbepaling volgens gkg vormt de 'bedrijfseconomie' het uitgangspunt, tenzij dit in strijd komt met de letter, de algemene opzet of een beginsel van de belastingwet.¹⁸ Vanwege de vele raakvlakken, is Russo van mening dat IFRS en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving de basis van gkg zouden kunnen vormen, waarbij de 'tenzij'-uitzondering van toepassing blijft. De deelnemers betogen dat de HR waarschijnlijk zal willen vasthouden aan zijn eigen, autonome fiscale-winstbegrip en niet direct zal willen aansluiten bij regels voor de jaarverslaggeving. Toch wakkert Russo graag de discussie aan over de vraag waar de grens ligt bij de interpretatie van het begrip 'bedrijfseconomie'. Russo is van mening dat de HR meer zou moeten toelichten wanneer en waarom hij afwijkt van hetgeen gebruikelijk is binnen de 'bedrijfseconomie'.

Schraa bespreekt vervolgens de jurisprudentie inzake samenhangende waardering, met als startpunt de verschillende *fair value hedge*-arresten. Kort gezegd overweegt de HR daarin dat een verlies fiscaal niet mag worden verantwoord, wanneer per saldo geen vermogensmutatie optreedt. Er wordt onder meer gediscussieerd over de vraag wat de HR precies bedoelt met 'per saldo'. De deelnemers verschillen hierover van mening. Daarna behandelt Schraa de jurisprudentie inzake *cash flow-hedging*. Onder bepaalde voorwaarden schrijft de HR verplichte samenhangende waardering voor, ook als looptijden van het afdekkingsinstrument en de afgedekte positie gedurende de tijd afwijken. Opvallend, aldus Schraa, omdat *hedge accounting* onder IFRS dan überhaupt niet mogelijk is. Daarnaast gaat

Schraa in op de fiscale voorziening. In dat licht heeft zij onder meer het recent gewezen *Pensioen-arrest*¹⁹ geanalyseerd.

Tot slot behandelen Schraa en Russo een aantal stellingen. De eerste stelling luidt als volgt: *'De financiële winst zou in principe gkg moeten opleveren, tenzij een fiscale bepaling (of beginsel) hieraan in de weg staat. De Hoge Raad zou dit in voorkomende gevallen expliciet moeten motiveren.'* Over het algemeen is hier onder de deelnemers weinig steun voor te vinden. De volgende stelling luidt: *'De jurisprudentie van de Hoge Raad inzake de relatie tussen afschrijvingen en onderhoud is sinds de invoering van de afschrijvingsbeperking achterhaald.'* Er wordt genoemd dat de wetgever de afschrijvingsmogelijkheden bewust heeft beperkt, waardoor deze jurisprudentie minder relevant is geworden. Desondanks bestaat hier onder de deelnemers geen consensus over.

6. Diverse grensverleggende standpunten op het terrein van gkg

Tijdens de afsluitende inleiding van de eerste dag wordt er een debat gehouden onder leiding van Berkhout²⁰ en Bruijsten.²¹ Gkg is 'rechtersrecht' waardoor de invulling van het begrip 'gkg' niet altijd duidelijk is. Als gevolg daarvan worden de grenzen aan de invulling van gkg verkend door onder andere belastingadviseurs, inspecteurs en de kennisgroepen van de Belastingdienst en rechtswetenschappers. Het is de vraag wanneer de toelaatbare grens wordt overschreden. De deelnemers zijn van mening dat dit het geval is indien de eigen mening in strijd met wet en jurisprudentie doorgedrukt wordt, bewust fouten worden gemaakt of misbruik van de bevoegdheid wordt gemaakt.

De deelnemers discussiëren over diverse stellingen. Ten eerste wordt de volgende stelling besproken: *'Van de fiscus mag magistratelijk handelen worden verwacht, gelet op de ongelijkwaardige verhoudingen, zelfs als de belastingadviseur de grenzen verkent.'*

Allereerst wordt de vraag opgeworpen wat onder 'magistraal' moet worden verstaan. Onderdeel hiervan is dat de Belastingdienst zich aan de bestaande HR-jurisprudentie moet houden, ondanks het feit dat een inspecteur zelf misschien een andere mening is toegedaan. Bovendien geven de deelnemers aan dat het beslechten van geschillen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige door de hoge proceskosten ten koste kan gaan van de belastingplichtige, terwijl in de procedure ook relevante algemene

14 HR 19 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:237.

15 HR 8 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1036.

16 Drs. D.G. Schraa is verbonden aan BDO Tax & Legal.

17 Prof. mr. dr. R. Russo is hoogleraar aan Tilburg University en verbonden aan de Belastingdienst.

18 HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1780, BNB 2015/180 (vgl. HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, BNB 1957/208).

19 HR 23 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:265, V-N 2024/10.4, BNB 2024/42.

20 Prof. dr. T.M. Berkhout MRE MRICS is hoogleraar aan de Nyenrode Business Universiteit en verbonden aan de Belastingdienst.

21 Mr. dr. C. Bruijsten is verbonden aan Bureau Vaktechniek van EY.

rechtsvragen kunnen voorliggen. De deelnemers concluderen dat er behoefte bestaat aan de ontwikkeling van rechtersrecht en de beantwoording van rechtsvragen, bijvoorbeeld op het vlak van gkg, zonder dat dit ten koste gaat van de financiële positie van de individuele belastingplichtige. In samenspraak met de NOB en de Belastingdienst zou een format voor een landelijke proefprocedure kunnen worden ontwikkeld.

Ten tweede wordt de volgende stelling besproken: *'Het is onbetamelijk schrijvers (dubbele petten of niet) in vakbladen op directe of indirecte wijze te betichten van grensverkenning of ongepaste beïnvloeding.'*

De deelnemers geven aan dat de literatuur als inspiratiebron kan dienen, maar niet altijd als waarheid moet worden aangenomen. De literatuur kan wel een nieuwe, verrijkende blik werpen op de problematiek. Daarnaast worden publicaties in de praktijk ook gebruikt om iets pleitbaar te maken. Men kan zich in ieder geval vinden in de stelling dat schrijven over een eigen zaak onwenselijk is. Enkele deelnemers zijn verder van mening dat de literatuur kan zorgen voor ongepaste beïnvloeding. Anderen geven aan het hier niet mee eens te zijn, aangezien het hooguit als ondersteunende bron gebruikt kan worden. Bovendien is een bepaalde waarborg aanwezig, doordat een artikel enkel gepubliceerd wordt na goedkeuring door de redactie. Een alternatief zou kunnen zijn om voor een aantal urgente thema's verschillende schrijvers uit te nodigen en hun bijdragen te verzamelen in een thema-editie van een fiscaal tijdschrift. Dit geeft een meer evenwichtig beeld van de problematiek en kan waardevol zijn voor de praktijk.

7. De toekomst van goed koopmansgebruik

Meussen start de tweede dag met een presentatie over de toekomst van gkg. Meussen geeft aan dat gkg voortbouwt op jurisprudentie die al heel oud is. De HR motiveert tegenwoordig uitgebreider dan vroeger, maar zijn jurisprudentie is niet altijd duidelijk. Tegelijkertijd is het de vraag of de HR in zijn arresten alle mogelijke gevolgen en raakvlakken zou moeten beschrijven. Meussen geeft aan dat de HR van origine een geschilbeslechter is en geen rechtsontwikkelaar. Hij spreekt zich in beginsel slechts uit over de geschilpunten in de voorliggende zaak. De deelnemers merken op dat de HR in ieder geval wel een rode draad geeft in tegenstelling tot bijvoorbeeld het Hof van Justitie EU. Daarbij wordt opgemerkt dat het wijzen van een arrest door de HR alleen maar langer gaat duren indien de HR ook nog alle mogelijke vervolgvragen tegelijkertijd moet beantwoorden. Dat lijkt onwenselijk.

Meussen vraagt zich af of de diverse wettelijke ingrepen in gkg wel wenselijk zijn. Meussen is van mening dat wettelijke ingrepen op het terrein van gkg ongedaan moeten

worden gemaakt om tot een juiste conceptuele vaststelling van de jaarwinst te komen. Meussen stelt verder dat gkg geen duidelijke rangorde in beginselen kent. In het geval van een onwenselijk gevolg uit de rechtspraak van de HR wordt door de wetgever regelmatig een nieuwe wettelijke beperking in het leven geroepen. Daarmee wordt het bereik van de open norm van gkg door de wetgever steeds verder ingeperkt, al dan niet ingegeven door budgettaire overwegingen, hetgeen een onwenselijke ontwikkeling is.

Tevens worden de mogelijkheden besproken, waarbij de commerciële jaarrekening (bijvoorbeeld op basis van IFRS) als basis voor gkg gebruikt zou worden. De deelnemers betogen dat bij een dergelijk gebruik mogelijk ook wettelijke uitzonderingen moeten worden ingevoerd. In dat opzicht is het geen verbetering van hetgeen we nu hebben. De internationale en Europese ontwikkelingen zoals BEFIT en Pijler 2 nemen ook voornamelijk de commerciële jaarrekening als basis voor de fiscale winstbepaling. Gezien de verschillende doelstellingen van de commerciële jaarrekening en de fiscale winstbepaling is hier kritiek op, maar de internationale fiscale beleidsmakers lijken dit naast zich neer te leggen.

8. Gkg en ontwikkelingen op het gebied van de bedrijfseconomie en de vennootschappelijke jaarrekening

Inleider Maessen²² behandelt enkele ontwikkelingen op het gebied van de bedrijfseconomie, IFRS en gkg. Hij begint de presentatie met een bespreking van gkg-jurisprudentie, waarin de HR voor de fiscale winstbepaling verwijst naar 'hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert'. De centrale vraag is wat er precies met 'de bedrijfseconomie' wordt bedoeld.

Maessen bespreekt allereerst ontwikkelingen aangaande de bedrijfseconomie. Over de precieze doelstellingen van de financiële verslaggeving bestaat volgens Maessen onduidelijkheid. Belangrijk is in ieder geval de informatieverstrekking aan de *stakeholders*, waarbij de informatiebehoefte tegenwoordig steeds meer toeneemt. Ook beginselen zijn relevant binnen de bedrijfseconomie, alhoewel beginselen – en de invulling daarvan – binnen de jaarverslaggeving en de fiscaliteit van elkaar verschillen. Wereldwijd wordt *accrual accounting*, ook wel aangeduid als het toerekeningsbeginsel of boekhouding op transactiebasis, in ieder geval als leidend beginsel gebruikt. Lange tijd was de financiële verslaggeving gericht op interne verantwoording. In de loop van de tijd kwamen er echter steeds meer regels bij. Hierdoor verschoven de doelstellingen van de jaarrekening van (i) interne verantwoording naar (ii) externe informatievoorziening en naar (iii) het nut van verslaggeving voor beleggers. Tegelijkertijd heeft

²² Drs. D.J. Maessen is verbonden aan de Belastingdienst.

het winstbegrip zich ontwikkeld van (i) een *accounting concept of profit* naar (ii) een *economic concept of profit* en (wellicht) meer naar (iii) *performance reporting* en de marktwaarde van een onderneming.

Vervolgens gaat Maessen in op ontwikkelingen binnen het jaarrekeningrecht. Voorheen hield men in Nederland voornamelijk vast aan het verschaffen van 'inzicht'. De verslaggevingsregels in Titel 9, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (B2T9) sloten in 1986 nog aan bij 'normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd'. Als gevolg van EU-wetgeving is B2T9 in 2015 aangepast. De nadruk ligt sindsdien op het geven van een getrouw beeld van de activa, de passiva, de financiële positie en de winst of het verlies van de onderneming, inclusief de opname en waardering van activa en passiva volgens het voorzichtigheidsbeginsel. Maessen bespreekt verder enkele uitgangspunten van IFRS en vergelijkt deze met EU-wetgeving en B2T9. Hij sluit af met de HR-verwijzing naar 'hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert'. Het staat vast dat de bedrijfseconomie diverse elementen omvat. Wat de HR precies bedoelt met 'bedrijfseconomie', blijft volgens Maessen onduidelijk.

9. Gkg en internationale ontwikkelingen op het gebied van de vennootschapsbelasting

Tijdens de laatste inhoudelijke presentatie behandelen De Wilde²³ en Than²⁴ de samenloop tussen gkg en Pijler 2. Allereerst wordt Pijler 2 op hoofdlijnen toegelicht. Pijler 2 bewerkstelligt dat multinationals en binnenlandse groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen over hun winst worden belast tegen een tarief van minimaal 15%. De winstgrondslag voor Pijler 2 heeft als vertrekpunt de commerciële jaarrekening. Het vertrekpunt voor de Pijler 2-belastingen zijn de acute en latente belastingen zoals verantwoord in de commerciële jaarrekening. De berekening van deze belastingen is weer afhankelijk van de lokale belastingwetgeving. Als gevolg daarvan heeft gkg indirect – via de belastinglasten in de commerciële jaarrekening – invloed op de berekening van het effectieve tarief voor Pijler 2-doeleinden. De Wilde geeft aan dat de invoering van Pijler 2 resulteert in drie boekhoudsystemen, namelijk de commerciële, fiscale en Pijler 2-boekhouding.

Na deze korte inleiding worden diverse casussen besproken, waarin de samenloop tussen gkg en de winstbepaling volgens Pijler 2 wordt geïllustreerd. Ten eerste wordt toegelicht dat tijdelijke verschillen tussen het commerciële en het fiscale resultaat via de verantwoording van belastinglatenties in beginsel geen impact hebben op het effectieve tarief in de commerciële jaarrekening. Onder Pijler 2

kunnen tijdelijke verschillen wel een impact hebben op het effectieve tarief. De oorzaak hiervan is dat Pijler 2 belastinglatenties in aanmerking neemt bij de berekening van het effectieve tarief, maar wel enkel tegen een maximumtarief van 15%. Than licht toe dat een tijdelijk verschil hierdoor gedeeltelijk permanent wordt onder Pijler 2, namelijk voor het verschil tussen het lokale tarief en het minimumtarief van 15%. Hoewel de herrekening van de latentie op zichzelf niet tot een effectief tarief van minder dan 15% zal leiden, kan het tarief alsnog mogelijk onder de 15% zakken als de herrekening gecombineerd wordt met aftrekbare permanente verschillen, zoals de innovatiebox of de liquidatieverliesregeling.

Daarnaast attenderen De Wilde en Than de deelnemers op het onderscheid tussen 'goede' en 'slechte' latente belastingverplichtingen. In Pijler 2 zijn er specifieke regels dat een eerder in aanmerking genomen latente belastingverplichting primair moet worden teruggenomen, indien deze niet in vijf jaar wordt afgewikkeld. Het gevolg van deze regeling is dat een tijdelijk verschil – dat in beginsel geen (of gedeeltelijk) impact heeft op het effectieve tarief – getransformeerd wordt naar volledige permanentie onder Pijler 2 met impact op het effectieve tarief tot gevolg. Pijler 2 bevat echter ook uitzonderingen op deze regel.

Tot slot wordt gediscussieerd over de vraag of de Belastingdienst door invoering van Pijler 2 eveneens de commerciële jaarcijfers moet beoordelen of dat de beoordeling van de inspecteur begint bij Pijler 2, waarbij de commerciële jaarcijfers als gegeven worden beschouwd. De Wilde merkt op dat hierdoor mogelijk een groot gedeelte uit het zicht van de inspecteur verdwijnt.

10. Afsluiting

Na de verschillende inhoudelijke presentaties zijn de deelnemers verdeeld in groepen. Zij hebben de opdracht gekregen na te denken over de toekomst van gkg en eventuele verbeteringen aan te dragen. Gedurende de presentatie van hun bevindingen, kwamen de deelnemers onder meer met de volgende opties.

Over het algemeen is men het erover eens dat de fiscale winstbepaling volgens gkg werkbaar is. Door middel van veel jurisprudentie van de HR is het begrip inmiddels redelijk uitgekristalliseerd. Een optie is dan ook om geen veranderingen aan te brengen, dan wel om aanvullend gkg-beginselen in de wet op te nemen. Desondanks zijn ook diverse alternatieven en ideeën besproken. Ten eerste is gkg een open norm en is deze onderhevig aan maatschappelijke ontwikkelingen. Er wordt benoemd dat hier mogelijk (meer) rekening mee gehouden kan worden in fiscaal beleid, nu het wachten op nieuwe jurisprudentie van de HR veel te lang duurt. Als voorbeeld wordt de kwa-

23 Prof. dr. M.F. de Wilde is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en verbonden aan PwC.

24 Y.Y. Than MSc is verbonden aan PwC.

lificatie van onderhoud en verbetering genoemd. Hierbij past de kanttekening dat in fiscaal beleid reeds wordt meebewogen met maatschappelijke ontwikkelingen (denk aan beleid aangaande voorkoming van verliesverdamping). Bovendien blijft gkg een open norm en is het aan de rechter om deze norm in te vullen.

Ten tweede zou een systeem kunnen worden ingericht, waarmee bepaalde gkg-thema's versneld aan de rechter kunnen worden voorgelegd. Dit systeem zou gecombineerd kunnen worden met een nieuw NOB-orgaan, dat dit soort procedures zou gaan voeren. Een alternatief is om een nieuw type gkg-aanvraag bij de Belastingdienst in te richten, waarop vervolgens wordt beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Op die manier zou direct een rechtsingang ontstaan.

Ten derde zou een Raad voor de fiscale winstbepaling kunnen worden opgericht, bestaande uit vertegenwoordigers uit de wetenschap, de overheid en de adviespraktijk. Een dergelijke Raad zou vervolgens richtlijnen kunnen opstellen die eventueel in een algemene maatregel van bestuur kunnen worden opgenomen.

Ten vierde zouden verslaggevingsregels, zoals IFRS, (meer) het uitgangspunt kunnen gaan vormen voor de fiscale winstbepaling. Op internationaal en Europees vlak lijkt men die kant al op te bewegen (denk aan BEFIT en Pijler 2). Tegelijkertijd kan dit meer complexiteit opleveren, omdat uitgangspunten van IFRS in beginsel verschillen van de Nederlandse fiscale winstbepaling (denk aan een vermogens- versus een winstbepalende balans). Een tussenvorm zou kunnen zijn dat grote ondernemingen de keuze hebben (grotendeels) aan te sluiten bij IFRS, maar dat gkg van toepassing blijft voor kleinere ondernemingen.

Meussen sluit de conferentie af, merkt op dat de conferentie veel stof tot nadenken heeft opgeleverd en bedankt alle deelnemers voor hun bijdragen.